

61984J0168

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (toinen jaosto) 4 päivänä heinäkuuta 1985. - Gunter Berkholz vastaan Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt. - Finanzgericht Hamburgin esittämä ennakkoratkaisupyyntö. - Arvonlisäveron yhdenmukaistamisesta annettu kuudes direktiivi - Kiinteä toimipaikka. - Asia 168/84.

Oikeustapauskokoelma 1985 sivu 02251

Espanjank. erityispainos sivu 00771

Ruotsink. erityispainos sivu 00253

Suomenk. erityispainos sivu 00263

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

1. Verotus - Lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudes direktiivi - Alueellinen soveltamisala - Jäsenvaltion oikeus verottaa alueherruuteensa kuuluvan vyöhykkeen ulkopuolella olevalla, lainkäyttövaltaansa kuuluvalla aluksella suoritettuja palveluja - Hyväksyttävyys

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 3 ja 9 artikla)

2. Verotus - Lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Palvelujen suorittaminen - Verotuksellisen liittymän määrittäminen - Jäsenvaltioiden valintoikeus - Valinnan perusteet - Verotuksellinen tarkoituksenmukaisuus

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 1 kohta)

3. Verotus - Lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Palvelujen suorittaminen - Verotuksellisen liittymän määrittäminen - Kuudennen direktiivin mukainen "kiinteä toimipaikka" - Käsité - Raha-automaattien hyödyntäminen avomerellä liikennöivällä aluksella

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 1 kohta)

4. Verotus - Lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudennessa direktiivissä säädetty vapautukset - Merialusten välittömiä tarpeita varten suoritettujen palvelujen vapautukset - Alukselle asennettujen raha-automaattien

Tiivistelmä

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY alueellinen soveltamisala on sama kuin kunkin jäsenvaltion arvonlisäverolainsäädännön soveltamisala. Palvelujen suorituspaikan määrittelemistä koskevassa direktiivin 9 artiklassa ei näin ollen kielletä jäsenvaltioita verottamasta palveluja, jotka suoritetaan niiden lainkäyttövaltaan kuuluvilla merialuksilla niiden alueherruuteen kuuluvan vyöhykkeen ulkopuolella.

2. Palvelujen verotuksellisen liittymän määrittelemiseksi on kunkin jäsenvaltion valittava direktiivissä 77/388/ETY säädetyistä vaihtoehdoista se, jota asianomainen valtio pitää verotuksen kannalta tarkoituksenmukaisimpana. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on pidettävä tässä suhteessa ensisijaisena liittymänä, ja sellainen toimipaikka, josta palveluja suoritetaan, otetaan huomioon ainoastaan, jos liiketoiminnan kotipaikan soveltaminen liittymänä ei johda verotukselli-

sesti järkevään lopputulokseen tai jos se johtaa ristiriitaan toisen jäsenvaltion kanssa.

3. Direktiivin 77/388/ETY palvelujen suorituspaikkaa koskevaa 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kaupallisessa toiminnassa, kuten raha-automaatin hyödyntämisessä, käytettävää ja avomerellä liikennöivässä aluksessa olevaa laitetta voidaan pitää edellä mainitun säännöksen mukaisena kiinteänä toimipaikkana ainoastaan, jos toimipaikalla on pysyvästi paikalla olevat kyseessä olevien palvelujen suorittamisen kannalta välttämättömät henkilöstö- ja tekniset resurssit ja jos ei ole tarkoituksenmukaista katsoa, että palvelut on suoritettu niiden suorittajan liiketoiminnan kotipaikassa.

4. Direktiivin 77/388/ETY 15 artiklan 8 alakohtaa, joka koskee sellaisten palvelujen vapautuksia, jotka suoraan palvelevat merialusten välittömiä tarpeita, on tulkittava siten, että siinä säädetty vapautus ei koske alukseen asennettujen raha-automaattien hyödyntämistä.

Asianosaiset

Asiassa 168/84,

jonka Finanzgericht Hamburg on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Gunter Berkholz, toiminimellä abe-Werbung Alfred Berkholz toimiva elinkeinonharjoittaja, Hampuri, vastaan

Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (77/388/ETY) 9 artiklan 1 kohdan ja 15 artiklan 8 alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja O. Due sekä tuomarit P. Pescatore ja K. Bahlmann,

julkisasiamies: G. F. Mancini,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

- Ranskan tasavallan hallitus, asiamiehenään Euroopan taloudellista yhteistyötä koskevia kysymyksiä käsittelevän ministeriöiden välisen komitean pääsihteeristön virkamies Jean-Claude Antonetti kirjallisessa käsittelyssä,

- Tanskan kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja Laurids Mikaelsen suullisessa käsittelyssä,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään komission oikeudellinen neuvonantaja Friedrich-Wilhelm Albrecht kirjallisessa ja suullisessa käsittelyssä,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.6.1985 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Finanzgericht Hamburg on esittänyt 30.4.1984 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.7.1984, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 9 artiklan 1 kohdan ja 15 artiklan 8 alakohdan tulkinnasta.

Asian tausta

2 Ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä ilmenee, että pääasian kantaja, *abe-Werbung Alfred Berkholtz* -niminen Hampurissa toimiva yritys, asentaa ja hyödyntää muun muassa raha-automaatteja, levyautomaatteja ja niiden kaltaisia laitteita. Yritys hyödyntää suurinta osaa näistä laitteista Schleswig-Holsteinissa ja Hampurissa sijaitsevista ravitsemusliikkeissä. Yritys on lisäksi asentanut tietyn määrän automaatteja kahdelle Deutsche Bundesbahnin omistamalle junalautalle, jotka liikennöivät säännöllisesti Fehmarnin saarella Saksassa sijaitsevan Puttgardenin ja Tanskassa sijaitsevan Rødbyhavnin välillä. Automaatteja huoltaa, korjaa ja vaihtaa säännöllisesti *abe-Werbungin* työntekijät, jotka suorittavat tilityksen paikan päällä Deutsche Bundesbahnin kanssa. Työntekijät käyttävät tähän toimintaan ainoastaan osan työajastaan eikä kantajalla ole kyseisillä aluksilla vakituisesti työskentelevää henkilökuntaa.

3 Saksan verohallinto arvioi, että noin 10 prosenttia raha-automaattien tuottamasta liikevaihdosta toteutuu alusten ollessa saksalaisessa satamassa, 25 prosenttia niiden kulkiessa Saksan aluevesillä ja loput joko avomerellä tai Tanskan aluevesillä tai tanskalaisessa satamassa. Vastaajana oleva verohallinto verotti *abe-Werbungin* kummallakin aluksella vuonna 1980 toteutuneen liikevaihdon kokonaisuudessaan ja katsoi niin ollen kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan nojalla voimaan saatetun vuoden 1980 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolain) 3 a §:n 1 momentin mukaisesti liikevaihdon toteutuneen yrityksen liiketoiminnan kotipaikassa Hampurissa ja siten Saksan veronkantoalueella. Lisäksi verohallinto arvioi, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohtaa vastaavien, edellä mainitun vuoden 1980 lain 4 §:n 2 momentin ja 8 §:n 1 momentin 5 kohdan yhdistettyjen säännösten mukaiset vapautuksen edellytykset eivät täyty, koska automaattien tuottama liikevaihto ei palvele merialusten välittömiä tarpeita.

4 Pääasian kantaja katsoo, että riidanalaiset palvelut suoritetaan kummallakin aluksella sijaitsevasta vuoden 1980 lain 3 a §:n 1 momentin toisessa virkkeessä mainitusta liikepaikasta (*Betriebsstätte*) eli kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta kiinteästä toimipaikasta. Kantaja arvioi tämän vuoksi, että aluksille asennettujen laitteiden liikevaihdosta ainoastaan 10 prosenttia, tai enintään 25 prosenttia sen lisäksi, voidaan määrätä Saksassa verotettavaksi. Kantaja väittää lisäksi, että aluksilla olevien laitteiden kokonaisliikevaihto on joka tapauksessa vapautettu arvonnäköverosta vuoden 1980 lain 4 §:n 2 momentin ja 8 §:n 1 momentin 5 kohdan säännösten nojalla, jotka vastaavat kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohtaa, koska laitteet palvelevat merialusten välittömiä tarpeita siten, että ne täyttävät alusten tai, tarkemmin sanoen, niiden matkustajien viihdyttämistarpeita.

5 Finanzgericht katsoo, että direktiivin 9 artiklassa on pyritty luomaan selkeä ja yksinkertainen peruseriaate arvonnäköverollisten palvelujen suorittamisvaltion määrittämisen osalta. Kuten johdanto-osan seitsemännestä perustelukappaleesta ilmenee, kyseisen artiklan tarkoituksena on asiaa koskevan kansallisen lainsäädännön yhdenmukaistamisen avulla poistaa toimivaltakiistat ja edistää taloudellisen rasisituksen oikeudenmukaisempaa jakautumista jäsenvaltioiden kesken ottaen samalla huomioon, että osuus kansallisista arvonnäköverotuloista muodostaa olennaisen osan yhteisön omista varoista.

6 Finanzgerichtin mukaan mikään direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa säädetty poikkeus ei koske kyseisten palvelujen suorittamista, joten niitä on arvioitava 1 kohdassa säädetyn yleissäännön perusteella, jonka mukaan palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan. Finanzgericht kysyy tässä yhteydessä, ilmaistaanko käsitteiden "kotipaikka" ja "kiinteä toimipaikka" rinnakkainasettamisella sellaista merkityseroa, että kiinteää toimipaikkaa koskevat edellytykset ovat erilaiset ja vähemmän ankarat henkilöstön ja aineellisten järjestelyjen osalta.

7 Finanzgericht viittaa tässä yhteydessä ongelmiin, jotka syntyvät, kun määritellään kansallisen verolain alueellista soveltamisalaa yhtäältä samoin edellytyksin toisen jäsenvaltion alueella suoritettujen samanlaisten palvelujen osalta ja toisaalta avomerellä liikennöivillä aluksilla suoritettujen palvelujen verokohtelun osalta, erityisesti kun alukset liikennöivät kaukana oman

valtionsa alueesta.

8 Finanzgericht arvioi, että direktiivin tulkinta on ensisijaisen tärkeä kansallisen lainsäädännön ja direktiivin säännösten soveltamisen yhdenmukaisuuden varmistamiseksi. Finanzgericht katsoo, että tämä koskee myös direktiivin 15 artiklassa säädetyn ja kansallisen lain 4 §:n 8 momenttiin sisällytetyn vapautusten luettelon tulkintaa ottaen huomioon tavoitteen, joka määritellään direktiivin johdanto-osan yhdennessätoista perustelukappaleessa, jonka mukaan "olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kantaminen tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa".

9 Tämän näkökohdan perusteella Finanzgericht on esittänyt seuraavat kaksi kysymystä:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kiinteän toimipaikan käsitteellä tarkoitetaan myös kaupallisessa toiminnassa (esimerkiksi raha-automaatin hyödyntämisessä) käytettävää ja valtion alueen ulkopuolella avomerellä liikennöivässä aluksessa olevaa laitetta ja jos on, mitkä ovat kiinteän toimipaikan käsitteen täyttämistä varten tarvittavat edellytykset?

2) Onko kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohtaa tulkittava siten, että suoraan merialusten välittömiä tarpeita palvelevina pidetään ainoastaan palveluja, jotka välttämättömänä osana liittyvät merikuljetukseen, vai kuuluuko niihin myös muut palvelut, jotka suoritetaan aluksilla mutta jotka eivät eroa vastaavista maissa suoritetuista palveluista, kuten raha-automaattien hyödyntäminen?"

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

10 Tanskan kuningaskunnan hallitus, Ranskan tasavallan hallitus ja komissio ovat esittäneet huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä.

11 Tanskan hallitus toteaa, että merialuksissa suoritettujen palvelujen verottamiseen liittyy direktiivin alueellisen ja henkilöllisen soveltamisalan määrittämistä koskevia ongelmia. Tanskan hallitus arvioi, ettei ainakaan voida väittää, että jäsenvaltio voi verottaa aluksella suoritettuja palveluja ainoastaan siltä osin, kuin alus on kyseisen valtion alueherruuteen kuuluvan vyöhykkeen sisäpuolella. Direktiivin alueellinen soveltamisala määritellään sen 3 artiklassa viittauksella perustamissopimuksen 227 artiklaan, jossa ei tarkemmin määritellä alueellista tai henkilöllistä soveltamisalaa. Näin ollen on kunkin jäsenvaltion asia määritellä lainsäädäntönsä soveltamisala kansainvälisen oikeuden sääntöjen mukaisesti. Nämä rajat ovat myös itse direktiivin soveltamisalan rajat. Mikään ei siten estä jäsenvaltioita soveltamasta verolainsäädäntöään lippunsa alla purjehtivilla aluksilla, kun ne ovat kyseisen valtion alueherruuteen kuuluvan vyöhykkeen ulkopuolella. Vaikka alus on toisen valtion aluevesillä, mikään ei kansainvälisen oikeuden mukaan estä sitä, että valtio, jonka lipun alla alus purjehtii, soveltaa omaa lainsäädäntöään aluksen tapahtumiin, ottaen huomioon että tällaiset säännökset voidaan toimeenpanna vasta, kun alus on poistunut toisen valtion alueherruuteen kuululta vyöhykkeeltä. Siten valtio, jonka lipun alla alus purjehtii, voi soveltaa omia verolakejaan myös silloin, kun alus on sen alueherruuteen kuuluvan vyöhykkeen ulkopuolella. Kunkin valtion on valittava veropolitiikka, jota se pitää järkevänä. Tanskan hallituksen mukaan verotusta koskevat ristiriidat, joihin tällaiset näkemykset saattavat johtaa, voidaan ratkaista vaivattomasti yhteistyössä asianosaisten valtioiden kesken. Tanskan hallitus toteaa, että tässä suhteessa ei Tanskan ja Saksan liittotasavallan välillä ole milloinkaan ollut ongelmia. Kyseessä olevalla reitillä Tanskan viranomaiset vastaavat tanskalaisista lautoista ja Saksan viranomaiset saksalaisista lautoista. Kansallisen tuomioistuimen esittämän toisen kysymyksen osalta Tanskan hallitus on sitä mieltä, että raha-automaatin hyödyntäminen ei kuulu kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdassa tarkoitettuihin palveluihin, jotka suoraan palvelevat merialusten välittömiä tarpeita.

12 Ranskan hallituksen huomautukset koskevat yksinomaan kuudennen direktiivin kyseessä olevien säännösten tulkintaa. Ranskan hallitus katsoo, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisella "kiinteällä toimipaikalla" voidaan tarkoittaa mitä tahansa toimintayksikköä, jossa verovelvollinen säännöllisesti harjoittaa arvonlisäverollista toimintaa. Ranskan hallitus arvioi niin ollen, että avomerellä liikennöivälle alukselle asennetut raha-automaatit tai muut automaatit, joita niiden hyödyntäjän henkilökunta huoltaa, korjaa ja vaihtaa säännöllisesti paikan päällä, ovat mainitun säännöksen mukaisia kiinteitä toimipaikkoja. Finanzgerichtin esittämän toisen kysymyksen osalta Ranskan hallitus on myös sitä mieltä, että raha-automaattien hyödyntäminen aluksella ei kuulu kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

13 Komissio esittää, että direktiivin 9 artiklassa kiinteän toimipaikan käsite vastaa liiketoiminnan kotipaikan käsitettä. Komissio katsoo, että ottaen huomioon sellaisten automaattien lukumäärän moninkertaistuminen, joilla pystytään tarjoamaan palveluja ilman palveluja suorittavien henkilöiden läsnäoloa, on tällaista automaattia periaatteessa voitava pitää direktiivin 9 artiklan mukaisena kiinteänä toimipaikkana. Komissio katsoo, että tämä näkemys johtaa verotuksellisen toimivallan järkipäraseen jakamiseen arvonlisäverolainsäädännön yleisen perusperiaatteen mukaisesti siten, että tavaroita tai palveluja on verotettava valtiossa, jossa ne kulutetaan. Komissio toteaa tämän perusteella, että tällaisilla automaateilla suoritettut palvelut, samoin kuin myös henkilöiden suorittamat muut palvelut, siltä osin kuin ne suoritetaan avomerellä, on kokonaan vapautettava verotuksesta. Direktiivin 15 artiklan tulkinnan osalta komissio katsoo, että raha-automaattien hyödyntämistä ei voida pitää palvelujen suorituksina, jotka suoraan palvelevat merialusten välittömiä tarpeita kyseisen säännöksen 8 alakohdan mukaisesti.

Kuudennen direktiivin 9 artiklassa tarkoitettu kiinteän toimipaikan käsite (ensimmäinen kysymys)

14 Finanzgerichtin esittämä ensimmäinen kysymys on ratkaistava ottaen huomioon 9 artiklan tavoite osana direktiivin yleistä järjestelmää. Kuten johdanto-osan seitsemänneistä perustelukappaleista voidaan päätellä, kyseisessä säännöksessä pyritään jakamaan eri jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädäntöjen soveltamisalat järkevästi siten, että palvelujen osalta verotuksellinen liittymäkohta määritellään yhdenmukaisesti. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa luetellaan useita erityisiä liittymiä, kun taas 1 kohdassa on yleinen liittymäsääntö. Näillä säännöksillä on tarkoitus välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka saattavat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jättäminen, kuten 9 artiklan 3 kohdasta ilmenee, vaikka tämä koskeekin vain erityistilanteita.

15 Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

"Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää toimipaikkaa."

16 Koska esillä olevassa asiassa on kyse merialuksella suoritetuista palveluista, on aluksi määriteltävä direktiivin alueellinen soveltamisala. Direktiivin 3 artiklassa vahvistetun periaatteen mukaan, jossa säädetään, että "'maan alueella' tarkoitetaan Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen alueellista soveltamisalaa sellaisena kuin se määritellään kunkin jäsenvaltion osalta 227 artiklassa", direktiivin soveltamisala on kunkin jäsenvaltion osalta sama kuin kyseisen valtion arvonlisäverolainsäädännön soveltamisala. Kuten Tanskan hallitus oikein perustein esitti, direktiivin 9 artiklassa ei rajoiteta jäsenvaltioiden oikeutta verottaa sellaisia palveluja, jotka on suoritettu niiden alueherruuteen kuuluvan vyöhykkeen ulkopuolella olevilla merialuksilla, jotka kuuluvat niiden lainkäyttövaltaan. Vastoin pääasian kantajan puolustamaa ja komission tukemaa näkemystä, direktiivissä ei näin ollen millään tavalla edellytetä verottomuutta sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan avomerellä tai yleisemmin lainkäyttövaltaansa aluksella käyttävän valtion alueherruuteen kuuluvan vyöhykkeen ulkopuolella, riippumatta siitä,

katsotaanko kyseessä olevan palvelun suorituspaikaksi suorittajan liiketoiminnan kotipaikka vai muu kiinteä toimipaikka.

17 Samoin on kunkin jäsenvaltion veroviranomaisten asia määritellä direktiivissä säädetyn valintaoikeuden rajoissa tietyille palvelulle liittymä, joka on verotuksen kannalta tarkoituksenmukaisin. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on pidettävä tässä suhteessa ensisijaisena liittymänä, ja sellainen toinen toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, otetaan huomioon ainoastaan, jos liiketoiminnan kotipaikan soveltaminen liittymänä ei johda verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai jos se johtaa ristiriitaan toisen jäsenvaltion kanssa.

18 Direktiivin 9 artiklassa käytetyistä käsitteistä ja mainitun säännöksen edellä esitetystä tavoitteesta ilmenee, että muun toimipaikan kuin kotipaikan käyttäminen liittymänä voi tulla kysymykseen ainoastaan, jos tällä toimipaikalla on tietty vähimmäispysyvyys siten, että sillä on pysyvästi sellaiset henkilöstö- ja tekniset resurssit, jotka ovat tarpeen tiettyjen palvelujen suorittamiseksi. Silloin tällöin huollettavien peliautomaattien asentaminen merialukseen ei näytä muodostavan tällaista toimipaikkaa, erityisesti jos kyseisten automaattien hyödyntäjän pysyvä liiketoiminnan kotipaikka tarjoaa verotuksen kannalta tarkoituksenmukaisen suorituspaikan.

19 Siten Finanzgerichtin ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kaupallisessa toiminnassa, kuten raha-automaatin hyödyntämisessä, käytettävää ja valtion alueen ulkopuolella avomerellä liikennöivässä aluksessa olevaa laitetta voidaan pitää edellä mainitun säännöksen mukaisena kiinteänä toimipaikkana ainoastaan, jos toimipaikalla on pysyvästi paikalla olevat kyseessä olevien palvelujen suorittamisen kannalta välttämättömät henkilöstö- ja tekniset resurssit ja jos ei ole tarkoituksenmukaista katsoa, että palvelut on suoritettu niiden suorittajan liiketoiminnan kotipaikassa.

Kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdan tulkinta (toinen kysymys)

20 Direktiivin 15 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kyseisessä artiklassa luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi: " - - 4. tavaroiden luovutukset seuraavanlaisten vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, muun muassa avomeriliikenteessä käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen; - - 5. - - merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus - - 8. muut kuin 5 alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat siinä tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita."

21 Kaikki edellä mainitut säännökset osoittavat, että 8 alakohdan mukaan verosta vapautettuja ovat vain sellaiset palvelut, jotka suoraan liittyvät merialusten ja niiden lastin tarpeisiin, eli ovat alusten käyttöä varten välttämättömiä palveluja. Tällaisina ei voida pitää raha-automaattien asentamista, koska niiden tarkoitus on asiakkaiden viihdyttäminen eivätkä ne siten olennaisesti liity merenkulun tarpeisiin.

22 Toiseen kysymykseen on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädetty vapautus ei koske kyseisessä artiklassa tarkoitettuun merialukseen asennettujen raha-automaattien hyödyntämistä.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

36 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan liittotasavallan hallitukselle, Tanskan kuningaskunnan hallitukselle, Ranskan tasavallan hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikuluista.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto)

on ratkaissut Finanzgericht Hamburgin 30.4.1984 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kaupallisessa toiminnassa, kuten raha-automaatin hyödyntämisessä, käytettävää ja valtion alueen ulkopuolella avomerellä liikennöivässä aluksessa olevaa laitetta voidaan pitää edellä mainitun säännöksen mukaisena kiinteänä toimipaikkana ainoastaan, jos toimipaikalla on pysyvästi paikalla olevat kyseessä olevien palvelujen suorittamisen kannalta välttämättömät henkilöstö- ja tekniset resurssit ja jos ei ole tarkoituksenmukaista katsoa, että palvelut on suoritettu niiden suorittajan liiketoiminnan kotipaikassa.

2) Kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädetty vapautus ei koske kyseisessä artikkelissa tarkoitettuun merialukseen asennettujen raha-automaattien hyödyntämistä.